



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

בדר סלים
ע"י ב"כ עו"ד חן בניון

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 2
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר
פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

רקע בתמצית

1. המערער המנהל ובעל המניות היחיד של חברת אור לאנד חברה למסחר בע"מ ח.פ. 513761148 (להלן: "החברה"); החברה הפעילה 3 מרכולים (מינימרקט) בראס אל עמוד, בסילוואן ובוואדי אל ג'וז; החברה הוקמה בדצמבר 2005 ובסמוך לאחר מכן החלה לפעול.

2. המערער נדרש להגיש הצהרת הון לרשות המיסים; אכן המערער הגיש 3 הצהרות הון, כלהלן:

א. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2010, הוגשה ביום 26 בדצמבר 2011, בה ציין המערער כי יתרת ההון נטו שלו היא: 175,279 ₪ (להלן: "הצהרת הון 2010");

ב. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2013, הוגשה ביום 7 בדצמבר 2015, בה ציין המערער כי יתרת ההון נטו שלו היא: 225,125 ₪ (להלן: "הצהרת הון 2013");

ג. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2014, הוגשה ביום 21 באוגוסט 2018, בה ציין המערער כי יתרת ההון נטו שלו היא: 551,109 ₪ (להלן: "הצהרת הון 2014");

ההלוואות (לגרסת המערער)

3. ביום 17 בספטמבר 2013, לטענת המערער, הוא קיבל הלוואה על סך של 2,000,000 ₪ מתושב הרשות הפלסטינית, מר עזיז סאלח מדבוח ת.ז. 982051443 (להלן: "המלווה הראשון"), אשר נטען לגביה כי ניתנה במזומן (להלן: "הלוואה ראשונה"); המערער, לבקשת המשיב, הציג הסכם הלוואה בכתב יד בשפה הערבית, שצורף לו תרגום לעברית, לפיו המלווה הראשון הלווה למערער כסף וכן צוינו תנאי ההלוואה (להלן: "הסכם ההלוואה הראשון").



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

- 1
- 2 4. ביום 23 במרץ 2014, לטענת המערער, הוא קיבל הלוואה נוספת על סך של 1,500,000 ₪, אף היא
- 3 מתושב הרשות הפלסטינית, מר דיאא סעיד עלי עשור ת.ז. 941465171 (להלן: "המלווה השני"),
- 4 אשר נטען לגביה כי ניתנה אף היא במזומן (להלן: "הלוואה שנייה"); גם בהלוואה השנייה -
- 5 המערער, לבקשת המשיב, הציג הסכם הלוואה בכתב יד בשפה הערבית, שצורף לו תרגום לעברית,
- 6 לפיו המלווה השני הלווה למערער כסף וכן צוינו תנאי הלוואה (להלן: "ההסכם ההלוואה
- 7 השנייה").
- 8
- 9 5. לפי גרסת המערער, ההלוואות ניתנו עקב בעיות כלכליות בחברה ומן הצורך להזרים כסף חי
- 10 לפעילות העסקית על מנת לשרוד מול חובות ספקים ונושים.
- 11 לדבריו, השנים 2013 עד 2018 – שאז נסגרה החברה – היו שנים קשות מבחינה כלכלית ולכן היה
- 12 זקוק להזרמת מזומנים לעסק – החברה, מכאן ההלוואות שקיבל.
- 13
- 14 **הדירות שנבנו על ידי המערער**
- 15 6. בהצהרת הון 2014 ציין המערער כי הוציא סך של 250,000 ₪ עבור בניית דירות מגורים. בהסבריו,
- 16 במסגרת דיון שנערך אצל המשיב, טען – באמצעות מייצגו – כי "היתה קרקע לאבא והעביר את
- 17 הקרקע לסלים (המערער – א"ד) נבנו 4 דירות ומדווח על הכנסות שכירות מ-2016".
- 18
- 19 7. ברם, בתצהיר עדות ראשית טען המערער כי ביום 16 באוקטובר 2010 ירשו הוא ועוד 5 אחים
- 20 (להלן: "האחים") מאביהם קרקע במזרח ירושלים; בחקירה הנגדית הוסיף כי האב רכש את
- 21 הקרקע בשנת 2009, ובנה עליה בניין בחייו; האחים העבירו לו את זכויותיהם על המקרקעין, על
- 22 מנת שהמערער יטפל בתכניות הבניה, אישורים, תוספות בנייה ושיפוצים; לטענת המערער מאחר
- 23 והוא הגדול שבאחים, האחים סמכו עליו ונתנו לו יד חופשית שייטפל למענם בדירות.
- 24
- 25 8. המערער, בחקירתו הנגדית, הבהיר כי מדובר במשפחה בת 13 נפשות 7 אחים ו-6 אחיות. האח
- 26 הבכור נפטר והמערער הוא האח השני – הגדול מבין האחים והאחיות ולכן הוא זה שניהל לאחר
- 27 מות האב את המקרקעין עליהם נבנה בניין דירות, אח נוסף, צעיר מהמערער, אף הוא נפטר ועל
- 28 כן נותרו 5 אחים ובני משפחות של האחים שנפטרו.
- 29
- 30 9. למעשה – העיד המערער – על המקרקעין נבנה בניין ובו 8 דירות; ב-4 דירות התגוררו המערער
- 31 וחלק מאָחיו; 4 הדירות הנותרות הושכרו למשך כשנה עד שנה וחצי, וההכנסות מדמי שכירות
- 32 דווחו בשנת 2016; לימים הורחבו הדירות ופוצלו לכ-15 דירות; מחצית מהבניין ירשה האם



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

1 ומחציתו כל המשפחה; כאשר ב-6 דירות מתגוררים המערער ו-5 אחיו וביתר הדירות מתגוררים
2 בני משפחותיהם של האחים שנפטרו, האם והאחיות.

3

4

הליכים נוספים ביחס למערער

5 10. ביום 10.12.18, הגיש המערער לבית המשפט המחוזי בירושלים, במסגרת תיק פש"ר 21131-12-
6 18, בקשה למתן צו כינוס נכסים לנכסיו, וביום 12 בדצמבר 2018 ניתן צו כמבוקש (להלן: "הליך
7 הפש"ר"). ביום 27.12.20 נקבעה למערער תכנית פירעון למשך 60 חודשים והליך הפש"ר טרם
8 הסתיים.

9

10 11. ביום 1 במרץ 2018 החברה חדלה מלהעסיק עובדים וביום 28 בפברואר תיק הניכויים של החברה
11 סווג, בביטוח לאומי, כבלתי פעיל.

12 ביום 8 ביולי 2020, במסגרת תיק חדל"ת 5680-07-20, הוגשה לבית המשפט המחוזי בירושלים
13 בקשת נושה למתן צו לפתיחת הליכים לחברה, ע"י אחד מעובדיה; כמו כן, מהדוח הסופי שהוגש
14 לבית המשפט עלידי הנאמן עולה כי, החברה חדלה מכל פעילות החל מחודש מרץ 2018, וכי מסוף
15 שנת 2015 נקלעה לקשיים כלכליים (להלן: "הליך החדל"ת").

16

17 12. המשיב הגיש תביעת חוב בסך של 205,551 ₪ בגין אי הגשת דוחות כספיים לשנים 2017-2019
18 בהליך הפש"ר ובנוסף, הוגשה מטעם מע"מ תביעת חוב בסך 58,867 ₪ בגין אי דיווח חודש אפריל
19 2018.
20 חרף מצבו הכלכלי של המערער, ומצב החברה, הגיש המערער את כתב הערעור מושא ההליך דנא,
21 וטען כי תוצאת ההליך, אם יידחה הערעור דנא, עשויה שלא להשפיע כלל על המערער.

22

23

הצהרת הון ודוחות כספיים

24

הצהרת הון ודוחות כספיים לשנת 2010

25 13. בהצהרת הון 2010, נכון ליום 31.12.2010, הצהיר המערער כי הונו העצמי, נטו, מסתכם לסך של:
26 175,279 ₪; להלן תמצית הצהרת הון 2010:

27

א. השקעה מצטברת בחברה: 972,279 ₪;

28

ב. שווי מיטלטלין (מוצרי בית): 33,000 ₪;

29

ג. זכאים שונים: 830,000 ₪;

30

ד. ובסה"כ ההון העצמי, נטו, מסתכם בסך: 175,279 ₪;

31

32 14. בדוחות הכספיים, לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2010, של החברה, דווחו הסכומים, הרלוונטיים
33 להליך דנא, להלן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

- 1 א. התחייבות שוטפת, מצטברת, לבעל מניות (המערער דנא) : 972,279 ₪ ;
- 2 ב. התחייבות שוטפת, י.פ., 1,120,042 ש"ח-קיטון בשנת 2010 : 147,763 ₪ ;
- 3 ג. עודפים (רווח מצטבר ליום 31.12.2010) : 534,927 ₪ ;
- 4
- 5 15. הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010 בוקרו על ידי רו"ח וניתנה להם חוות דעת חלקה, לפיה
- 6 – הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות ובהתאם לכללי החשבונאות את מצבה הכספי של
- 7 החברה עד לתום שנת 2010.
- 8
- 9 הצהרת הון ודוחות כספיים לשנת 2013
- 10 16. בהצהרת הון 2013, נכון ליום 31.12.2013, הצהיר המערער כי הונו העצמי, נטו, מסתכם לסך של :
- 11 225,125 ₪ ; להלן תמצית הצהרת הון 2013
- 12 א. השקעה מצטברת בחברה : 2,175,125 ₪ ;
- 13 ב. שווי מיטלטלין (מוצרי בית) : 50,000 ₪ ;
- 14 ג. זכאים - הלוואה ראשונה : 2,000,000 ₪ ;
- 15 ד. ובסה"כ הון העצמי, נטו, מסתכם בסך : 225,125 ₪ ;
- 16
- 17 17. בדוחות הכספיים, לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2013, של החברה, דווחו הסכומים, הרלוונטיים
- 18 להליך דנא, להלן :
- 19 א. התחייבות שוטפת, מצטברת, לבעל מניות (המערער דנא) : 2,175,125 ₪ ;
- 20 ב. התחייבות שוטפת, י.פ., 1,725,680 ש"ח – גידול בשנת 2013 : 449,445 ₪ ;
- 21 ג. עודפים (רווח מצטבר ליום 31.12.2013) : 1,018,434 ₪ ;
- 22
- 23 18. הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2013 בוקרו על ידי רו"ח וניתנה להם חוות דעת חלקה, לפיה
- 24 – הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות ובהתאם לכללי החשבונאות את מצבה הכספי של
- 25 החברה עד לתום שנת 2013
- 26
- 27 הצהרת הון ודוחות כספיים לשנת 2014
- 28 19. בהצהרת הון 2014, נכון ליום 31.12.2014, הצהיר המערער כי הונו העצמי, נטו, מסתכם לסך של :
- 29 551,109 ₪ ; להלן תמצית הצהרת הון 2014
- 30 (1) השקעה מצטברת בחברה : 3,750,750 ₪ ;
- 31 (2) שווי מיטלטלין (מוצרי בית) : 50,000 ₪ ;
- 32 (3) יתרת עו"ש : 359 ₪ ;



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 30721-01-19 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

- 1 (4) עלות בניית דירות בראס אל עמוד : 250,000 ₪ ;
- 2 (5) זכאים – ההלוואה הראשונה : 2,000,000 ₪ ;
- 3 (6) זכאים – ההלוואה השנייה : 1,500,000 ₪ ;
- 4 (7) ובסה"כ הון העצמי, נטו, מסתכם בסך : 551,109 ₪ ;
- 5
- 6 20. בדוחות הכספיים, לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2014, של החברה, דווחו הסכומים, הרלוונטיים
- 7 להליך דנא, להלן :
- 8 (8) התחייבות שוטפת, מצטברת, לבעל מניות (המערער דנא) : 3,750,750 ₪ ;
- 9 (9) התחייבות שוטפת, יתרת פתיחה, 2,175,125 ש"ח – הגידול בשנת 2014 : 1,575,625
- 10 ₪ ;
- 11 (10) עודפים (רווח מצטבר ליום 31.12.2013) : 1,338,570 ₪ ;
- 12
- 13 הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2014 בוקרו על ידי רו"ח וניתנה להם חוות דעת חלקה, לפיה
- 14 – הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות ובהתאם לכללי החשבונאות את מצבה הכספי של
- 15 החברה עד לתום שנת 2014.
- 16
- 17 **שומות מס לשנים 2013 ו-2014**
- 18 21. ביום 12 בנובמבר 2018 הופקה שומת מס למערער בגין שנות המס 2013 ו-2014 (להלן : "השומה").
- 19 בשומה נקבע כי הונו של המערער גבוה מההון המוצהר וכי קיים הפרש בלתי מוסבר בגובה ההון
- 20 העצמי של המערער, בשנות המס נשוא השומה.
- 21 פקיד השומה שערך את שומות המס התייחס בעיקר להלוואות שהמערער טען לגביהן כי קיבלן
- 22 משניים ממכריו תושבי הרש"פ – המלווה הראשון והמלווה השני, וכן ביחס לבניית דירות מגורים
- 23 שהמערער יזם את בנייתם וניהל גם את ההיבט הכספי שלהן.
- 24
- 25 22. לדעת המשיב – מאחר והמערער לא הציג הסכם הלוואה אותנטי שנחתם בפני עו"ד או רו"ח או
- 26 בר סמכא אחר, הרי שאין תוקף למסמכים אותם הציג המערער כהסכם ההלוואה הראשונה
- 27 וכהסכם ההלוואה השנייה. המשיב סבר כי הסכמי הלוואות נערכו בצורה חובבנית וכלאחר יד,
- 28 וללא תיעוד איך הכספים הועברו.
- 29
- 30 23. דעתו של המשיב לא נחה, שכן בענייננו לא רק שאין תיעוד להלוואה בצורה מסודרת ומהימנה
- 31 אין גם תיעוד על העברת הכספים לטובת המערער. המשיב לא קיבל את טענות המערער כי קיבל
- 32 את ההלוואה במזומן.
- 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

24. על כן, דחה המשיב את הצהרותיו של המערער וקבע, בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), שומה לפי מיטב שפיטה; כמו כן, בהתאם לסעיף 191(ג) לפקודה, חייב המשיב את המערער בקנס גירעון בשיעור 30% מהפרש ההון הבלתי מוסבר.

25. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, בהתאם לתקנה 5(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התש"ס"ט 1978, שטח המשיב את נימוקיו לדחיית הצהרות המערער, כלהלן:

הפרש הון בלתי מוסבר לשנת המס 2013:

א. המשיב לא קיבל את גרסת הנישום (המערער) לפיו קיבל כספים כהלוואה, זאת מפני שחרף קיומם של כמה דיונים בעניינו – באמצעות מייצגו – לא טרח להמציא למשיב מסמכים המעידים או מאששים את קבלת ההלוואה מהמלווה הראשון ולהציג אסמכתא אשר ממנה ניתן להבין איך הועברו הכספים למערער;

ב. בעקבות כך, קבע המשיב כי אין לייחס את ההלוואה עליה הצהיר המערער בהצהרת הון 2013 כעובדה נכונה; על כן, המשיב ביצע חישוב הפרשים בין הצהרת הון 2010 לבין זו של 2013. לאור האמור נוכח המשיב כי ישנו הפרש בלתי מוסבר בסך של 2,102,649 ₪;

ג. המשיב צירף תחשיב לפיו ההון המותאם, לשנת 2013, הינו כלהלן:

- i. הון מוצהר 2013: 225,125 ₪;
- ii. תוספת (אי הכרה בהלוואה ראשונה) בסך: 2,000,000 ₪;
- iii. סה"כ הון מתואם 2013: 2,225,125 ₪;
- iv. ניכוי הון מוצהר 2010: (175,279) ₪;
- v. מכאן שהגידול בהון לסוף שנת 2013 הוא: 2,049,846 ₪;
- vi. תוספת הוצאות (מס"ה): 12,380 ₪;
- vii. ניכוי הכנסה מדווחת (3 ש'), בט"ל וכיו"ב: (264,989) ₪;
- viii. ההכנסה הפנויה היא: 1,797,237 ₪;
- ix. הוצאות מחיה (לפי טבלת מס"ה – 3 שנים): 305,412 ₪;
- x. מכאן שקיים הפרש הון בלתי מוסבר בסך: 2,102,649 ₪;

ד. לאור האמור לעיל, המשיב ייחס את הפרש ההון הבלתי מוסבר – בהתאם לפסיקה – לשנת המס 2013.

הפרש הון בלתי מוסבר לשנת המס 2014:



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

- ה. גם את הצהרת הון המערער לשנת 2014 לא קיבל המשיב מהטעמים לעיל; על כן, לא
 הכיר המשיב גם בקבלת ההלוואה השנייה, מהמלווה השני – על כן, הוסיף המשיב להון
 העצמי של המערער סכום נוסף של 1,500,000 ₪;
 ו. נוסף על כך, ציין המשיב כי הובא לידיעתו שבבעלות המערער 4 דירות במזרח ירושלים,
 עליהן המערער לא הצהיר בצורה המשקפת באופן נאות את ההון עצמי שלו.
 ז. המשיב לא קיבל את הצהרתו של המערער לפיה עלות הבנייה של הדירות עמד על סך של
 250,000 ₪;
 ח. על כן, ערך המשיב תחשיב, לפי מחירון "דקל", של עלות הבניה עבור 4 דירות שלכאורה
 בבעלות המערער. לאחר חישובו הגיע המשיב למסקנה כי, עלות הבנייה של כל ה-4 דירות
 עומדת על סך (כולל מע"מ) של: 1,749,129 ₪ ומסכום זה ניכה את הסכום המוצהר –
 250,000 ₪ – יוצא אפוא, לדעת המשיב, שהתוספת להון הוא סך של: 1,499,129 ₪;
 ט. הנה כי כן, לדעת המשיב יש להוסיף על ההון המוצהר את סכום ההלוואה השנייה ועלות
 הנוספת של בניית 4 הדירות, היינו סך של: 2,999,129 ₪, מלבד תוספות נוספות, כדלקמן;
 י. המשיב צירף תחשיב לפיו תחשיב ההון המותאם, לשנת 2014, הינו כלהלן:
- i. הון מוצהר 2014: 551,109 ₪;
 - ii. תוספת (אי הכרה בהלוואה הראשונה) בסך: 2,000,000 ₪;
 - iii. תוספת (אי הכרה בהלוואה שנייה) בסך: 1,500,000 ₪;
 - iv. תוספת עלות בניית 4 דירות בסך: 1,499,129 ₪;
 - v. סה"כ הון עד ליום 31.12.2014 הוא: 5,550,238 ₪;
 - vi. ניכוי הון מתואם 2013: 2,225,125 ₪;
 - vii. מכאן שהגידול בהכנסה לשנת 2014 הוא: 3,325,113 ₪;
 - viii. תוספת הוצאות (מס"ה): 3,682 ₪;
 - ix. ניכוי הכנסה מדווחת (לשנה), בט"ל וכיו"ב: (87,446) ₪;
 - x. הכנסה פנויה: 3,241,349 ₪;
 - xi. הוצאות מחיה (לפי טבלת מס"ה – לשנה 1): 110,064 ₪;
 - xii. מכאן שקיים הפרש הון בלתי מוסבר בסך: 3,351,413 ₪;
- יא. לאור האמור לעיל, המשיב ייחס את הפרש ההון הבלתי מוסבר – בהתאם לפסיקה –
 לשנת המס 2014.

טענות הצדדים

טענות המערער



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

1 26. חרף מצבו הכלכלי של המערער ומצבה של החברה, שכזכור חדלה מלפעול – הגיש המערער כתב
2 ערעור מושא ההליך דנא כנגד המשיב, שכן לטענתו אין הוא חב מאומה למס הכנסה, וכי שילם
3 את כל חבויות המס לאורך השנים במלואם ובמועדם.

4
5 27. טענות המערער ביחס לשומות נסובו סביב שני אדנים; האחד: התרשלות המייצגים אותו דאז,
6 מול המשיב, וכי קביעת השומה לפי מיטב שפיטה תכליתה להגיע לגביית מס אמת כתוצאה
7 משומת אמת – ואילו לפנינו השומות אינן מדויקות מפני שחסרים בהן פרטים חיוניים ומהותיים
8 באשר למצבו הכלכלי הנכון של המערער; השני: הנחות שגויות של המשיב בקביעת השומה והעדר
9 בדיקות כראוי מטעמו לנכונות הנחותיו; כדלהלן.

10
11 דיווח רשלני ואינו מדויק על ידי מי שהינו מייצגיו

12 28. לטענת המערער, המייצגים – משרד רו"ח שביקרו את דוחותיה הכספיים של החברה – הם אלו
13 שעמדו בדין ודברים מול רשויות המס, והם לבדם הגיעו לדיון לפני המשיב בדבר ההון של
14 המערער; לטענת המערער, המייצגים לא שיתפו אותו בדיונים שנקבעו; לא ביקשו ממנו מסמכים
15 ואסמכתאות אודות ההלוואות להן טען; מסמכים שהיו ברשותו הועברו למייצגיו והם, כפי
16 הנראה, לא הציגו אותם למשיב.

17
18 29. על כן נטען, כי הצהרות ההון אשר הוגשו על ידי המייצגים אינן משקפות כלל את מצבו הכלכלי
19 של המערער; לטענתו, המייצגים התרשלו בתפקידם, גם מפני שלא הציגו לפני המשיב את מלוא
20 התמונה אודות מצבו הכלכלי, וכי נתונים חשובנאיים שנרשמו בספרי החברה לא הובאו לידי
21 ביטוי בהצהרות ההון כדבעי או שהוצגו ויוחסו למערער במקום לחברה.

22
23 30. עוד באותו עניין טען המערער, כי מעיון במסמכים שהיו לנגד המשיב מתקבלת תמונה עגומה לפיה
24 דיווחים והצהרות, שנעשו על ידי מייצגיו באותו מועד, אינן נכונות ואף מזיקות למערער, דבר
25 שגרם למשיב להניח הנחות שגויות ותשתית סברה החורגת מגבול מתחם הסבירות ואף בניגוד
26 לשכל הישר.

27
28 העדר התייחסות לנתונים חשובנאיים בספרי החברה

29 31. כאמור, לטענת המערער, לו היה המשיב מביא בחשבון או נותן ביטוי נכון לנתונים המדווחים
30 בספרי החברה, בעיקר בדוחות הכספיים לשנים 2010, 2013 ו-2014 היה נוכח לדעת כי לא חלו
31 הפרשי הון בלתי מוסברים, שכן השקעות המערער בחברה לא הובאו לידי ביטוי בשומות המס.

32
33 32. טענות המערער ביחס להצהרת הון 2013: לטענת המערער, בהצהרת הון 2010 הציג שני נתונים
34 שהמשיב לא לקח בחשבון ולא נתן להם ביטוי המשקף נכונה את מצבו הכלכלי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

- 1 ראשית, המערער השקיע בחברה, נכון ליום 31.12.2010, סך של 972,279 ₪; וכנגד זה הצהיר כי
2 קיימים אצלו התחייבויות לזכאים שונים בסך של 830,000 ₪; סכום ההשקעה בחברה בא לידי
3 ביטוי בדוחות הכספיים לשנת 2010.
4 שנית, גם בשנת 2013 ההשקעה בחברה עמדה על סך מצטבר של 2,175,000 ואף היא באה לידי
5 ביטוי בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2013. למרות שנרשמה גם בהצהרת הון לשנת 2013.
6
7 33. טענות המערער ביחס להצהרת הון 2014: לטענתו, המשיב נגרר לכדי טעות עת המשיך להחשיב
8 ולתת ביטוי להשקעה בחברה למרות שסכומי ההשקעה דווחו זה מכבר בדוחות הכספיים של
9 החברה המבוקרים על ידי רו"ח.
10 על כן, לטענת המערער, הצהרות ההון אינן משקפות את הערכים הנכונים בדבר מצבו הפיננסי,
11 שכן לא היה צריך להתייחס להשקעה בחברה בהצהרות ההון.
12
13 34. כמו כן, לטענת המערער, הדוחות הכספיים מהווים ראיה בהתאם לפקודת הראיות, ועל כן, מאחר
14 והדוחות הכספיים שבוקרו על ידי רואי חשבון והוצאה חוות דעת חלקה -הוגשו למשיב בשנות
15 הדיווח הרלוונטיות לענייננו, הרי שאין מנוס מהקביעה כי האמור בהם משקף באופן נאות את
16 מצב החברה ובכלל זה הדבר משליך על מצבו של המערער.
17
18 35. אם נחدد את טענותיו של המערער ביחס לכך, טענותיו הן: כי מאחר והחברה חבה לו – בעל מניות
19 – את סכומי ההשקעה אין לראות בהם נכס, למרות שאלו נרשמו בהצהרות הון שלו, שכן מייצגו
20 בהתרשלות הציגו את אותם סכומים כנכס.
21
22 36. המערער הדגיש כי השקיע בחברה ברבות השנים סך של כ-3,500,000 ₪ שלא הוחזרו לו וכי כזכור
23 החברה כבר אינה פעילה. כן ובנוסף ההלוואות שקיבל היו לשם הבראת החברה אך דבר זה לא
24 צלח, ועליו נותר נטל פירעון ההלוואות. לפיכך, אין להכיר בהשקעה בחברה כנכס מפני שכאמור
25 זו לא הוחזרה לבעל המניות – המערער כאן.
26
27 37. עוד טען המערער כי הוצאות המחיה שחושבו לו – בשומת 2014 – אינן נכונות שכן הוצאות המחיה
28 צריכות לעמוד על סך של כ-131,000 ₪, בהתאם למצבו האישי – נשוי + 5 ילדים, לשנת 2013 ולא
29 כפי שחישב המשיב – סך של 305,412 ₪.
30
31 38. עוד טען המערער, כי בהתאם למסמכי שיעבוד שצירף לתצהירו עולה כי נכון לשנת 2014 היה
32 בחשבון הבנק של החברה פיקדון כספי בסך של 50,000 ₪.
33
34 הנחות יסוד שגויות באשר לדירות אותן בנה המערער
35 39. כמו כן, לטענת המערער נימוקי השומה הניחו הנחות שגויות –



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

- 1 א. כי 4 הדירות, הרשומות בעיריית ירושלים (מחלקת ארנונה), הינן בבעלות המערער;
- 2 ב. כי עלות בניית כלל הדירות – לפי מחירון "דקל" – היא כ-1,750,000 ₪;
- 3
- 4 40. לטענת המערער, ההנחות לעיל אינן נכונות, ועל כן המשיב הגדיל את ההון העצמי של המערער
- 5 שלא כדיון; התייחסות המערער ביחס לדירות הינה כדלהלן:
- 6 א. הדירות שייכות לו ולעוד 5 מאָחיו, כאשר יתר הדירות הינן חלקן של אמו ואחיותיו;
- 7 ב. שגה המשיב שאימץ את המסמכים שהתקבלו מעיריית ירושלים לפיהם הדירות בבעלות
- 8 המערער בלבד; זאת מפני שמהמסמכים המצויים בידי המשיב הינם מסמכים נכון לשנת
- 9 2016 – בדיוק אותה שנה בה הדירות הושכרו; כמו כן, השומות מתייחסות לשנות המס
- 10 2013 ו-2014 ולא לשנת 2016; זאת וגם זאת, המשיב התעלם מהאסמכתאות שהציג
- 11 המערער מעיריית ירושלים, לפיהן גם חלק מאָחיו הינם בעלים של הדירות – על כן אין
- 12 לייחס את כל הדירות רק למערער;
- 13 ג. עלות למ"ר בנייה במזרח ירושלים עומדת על סך של 900 ₪ כולל מע"מ, ולא על העלות
- 14 לפי מחירון "דקל" – של כ-4,700 ₪ כולל מע"מ; על כן, יש להכיר בעלות המדווחת
- 15 בהצהרת ההון;
- 16 ד. המשיב לא הכיר בפחת על הבניה בהתאם לפרק 7 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט -
- 17 1949 הקובע הטבות מס ביחס לבנייני דירות להשכרה, לענייננו "פחת מואץ", הגנה
- 18 אינפלציונית ועוד; המשיב החשיב את עלות בניית הדירות כרווח ממשי, ולא החשיב את
- 19 עליות הבניה כהוצאה ואף הוצאות אחרות בקשר לבניית הדירות לא נלקחו בחשבון
- 20 לצורך חישוב ההכנסה של המערער;
- 21 ה. לחילופין, טען המערער, כי גם אם נצא מנקודת הנחה כי עלות הבניה תתומחר לפי מחירון
- 22 "דקל", הרי שמאחר ואין הדירות שייכות רק למערער יש לחלק את העלות הבניה, ל-6
- 23 חלקים שווים, היינו העלות צריכה להתחלק גם לייתר אָחיו;
- 24 ו. זאת ועוד, לטענת המערער, ההכנסה היחידה משכירות, מאותן דירות שלו ושל אָחיו,
- 25 הייתה בשנת המס 2016, בסך כולל של 111,100 ₪, וזו דווחה בדוח השנתי האישי שלו
- 26 ושל אשתו; הכנסה זו אינה קשורה בשום אופן לשנות המס הרלוונטיות להצהרות הון;

טענות המשיב

- 27
- 28
- 29 41. המשיב, מנגד, שלל את טענות המערער וסבר כי קיימים הפרשים בלתי מוסברים המעידים על
- 30 הכנסות שלא דווחו כדיון למס הכנסה. על כן, השומה לפי מיטב שפיטה שהופקה משרתת את
- 31 תכליתה לגביית מס אמת, וכי לא נפל פגם בשומות שהוצאו למערער.
- 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

- 1 42. המשיב הדגיש כי מספר פניות אל המערער לא נענו; מסמכים שהתבקש להמציא – לא הומצאו;
2 וכי לדיון שנקבע לו, ביום 27 באוגוסט 2018, לא התייצב; עדים מטעמו – רו"ח המייצגים המלווה
3 הראשון והמלווה השני – לא הוזמנו לעדות; נוסף על כך נטען, כי נטל הבאת הראיה בדיני המס
4 מוטל על הנישום, בהתאם לסעיף 155 לפקודה.
5
6 43. כמו כן טען המשיב, כי המערער שינה גרסאותיו; סתר טענותיו; וביחס לדירות טען כי היו 4
7 דירות, לאחר מכן 8 דירות ובחקירת הנגדית טען כי אלו פוצלו ל-14 או 15 דירות; הוסבר, כי
8 המשיב ערך תחשיב רק ביחס ל-4 דירות הרשומות בעיריית ירושלים בבעלות המערער. למרות
9 שלאחר דברי המערער בחקירה הנגדית היה מקום לערוך שומה על כלל הדירות.
10
11 44. זאת ועוד, המשיב טען כי המערער העלה טענות חדשות במסגרת סיכומיו, ומדובר בהרחבת חזית
12 אסורה; ניתנה למערער הזדמנות נוספת, לאחר החלפת ב"כ בהליך דנא, להמציא מסמכים אך
13 אותם שהמציא לא הועילו ולא שינו את קביעת השומה; המערער הציג הסכמי הלוואה ללא
14 חותמת עו"ד או גורם מוסמך כלשהו; המערער טען כי ההלוואה ניתנה במזומן ובעדותו טען כי
15 הכספים ניתנו בכמה פעימות ולא בבת אחת; בהסכמי ההלוואות לא הוזכרה חברת "אריזונה"
16 אשר לגביה נטען כי החברה הייתה בקשרי מסחר עמה; לשני המלווים אין תיק עוסק ברש"פ; כל
17 זה, לטענת המשיב, מעיד כי אין שחר לטענתו ביחס לקבלת הלוואות.
18
19 45. ביחס לדירות טען המשיב, כי אלו בבעלותו המלאה ולא כפי שטען המערער, כי הן שייכות גם
20 לאחים; המערער אף נמנע מלהעיד את אמו ואת אחיו (למרות שטען שהם ביחסים טובים), ללא
21 כל הסבר המניח את הדעת; על כן, נקבע למערער קנס גירעון שכן ישנם טעמים סבירים להאמין,
22 כי ההון עצמי האמתי הוסתר בזדון ובכוונת מכוון להתחמק מתשלום מס.
23

דיון והכרעה

24 להלן יידונו טענות המערער בכל אחת מן הסוגיות שבמחלוקת.

ההלוואות

- 25
26
27 46. בריח התיכון, בערעור דנא, היא הטענה לפיה המשיב דחה את דיווחו של המערער בהצהרות ההון
28 עת דיווח בהן כי התקבלו שתי הלוואות; לטענת המערער, ההלוואות נלקחו להבראת החברה ובשל
29 מצבה הכלכלי הקשה; כי הוצגו הסכמי הלוואה בכתב יד – הגם שלא נערכו או נחתמו על ידי עו"ד
30 או רו"ח; כי המשיב התעלם מתקנות הגנת הצרכן (פרטי חוזה הלוואה שאינה הלוואה בנקאית),
31 התשי"ג-1989, ביחס לדרישות המחוקק לאופן עריכת הסכם הלוואה, והחמיר על דעת עצמו
32 בדרישות אופיו של ההסכם; המשיב לא ביצע בדיקות שעליו היה לבצען – קבלת מידע מבנקים
33 ובפרט חשבון בנק המתנהל בבנק פועלים (שהיה ידוע למשיב על קיומו); המשיב התעלם מזהות
34 הסכומים המוחלטת בין המוצהר על ידי המערער בהצהרות ההון לבין דוחות החברה המבוקרים



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

1 אשר לא נפסלו על ידי המשיב ; על כן, לדעת המערער, אין לקבל את החלטת המשיב שאינה מכירה
2 בהלוואות.

3
4 47. מנגד, המשיב עמד איתן בדעתו כי המערער לא לווה הלוואות כלשהן ; לדעת המשיב, המערער
5 נמנע מלהעיד את מייצגיו, את המלווה הראשון והמלווה השני - כל זאת ללא הסבר המניח את
6 הדעת - מדוע הם לא הועדו ; נערכו שני דיונים (ביום 30.1.2018 וביום 19.3.2018) בו יוצג המערער
7 על ידי רו"ח (מייצגו), במסגרתם התבקש המערער (באמצעו מייצגו) להציג אסמכתאות התומכות
8 בגרסתו, אך אלו לא הומצאו.

על המערער מוטלים נטלי הראיה והשכנוע כי קיבל הלוואות

9
10 48. כידוע, נטל הבאת הראיה פועל לפי הכלל: "המוציא מחברו עליו הראיה"; בדיני המס, בפרט
11 שחזקה על המשיב שהוציא החלטה כדן תחת ידו, והמערער עליה הינו "המוציא" שעליו להביא
12 ראיה (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) 30422-11-10 וואיל אלדעאדלה נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה
13 (15.01.2013)).

14
15 לפיכך, בהתאם לסעיף 155 לפקודה, נטל הבאת הראיה, בדיני המס, מוטל על כתפי הנישום אשר
16 עליו להוכיח כי השומה מופרזת. לאמור:

17 **"155. חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער ;**

18 **אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח)**
19 **כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על**
20 **הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת**
21 **בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה**
22 **או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."**

23
24 49. סיפת הסעיף לעיל מורה כי במקרה שבו המערער ניהל פנקסים קבילים או כי דוחותיו הכספיים
25 בוקרו על ידי רואי חשבון ואלו נתנו חוות דעת חלקה [ככל ועסקינן בערעור לפי סעיף 130 (ח)], אזי
26 על המשיב מוטלת החובה להצדיק שומתו.

27
28 50. בענייננו אציין – שלא כדעת המערער – אין נטל ההוכחה מוטל על כתפי המשיב, שכן רק במקרה
29 שאין פסילת ספרים והדוחות בלתי מסויגים, או אז על המשיב להצדיק את שומתו. הוי אומר: על
30 המשיב לתת נימוקים מוצדקים לשומתו – אולם נטל השכנוע נותר על כתפי המערער. כמו כן,
31 סיפת ס' 155 לפקודה אינה עוסקת בנטלי ראיות לבר פנקסי – היינו ככל והשאלה העומדת לפנינו
32 אין תשובתה מצויה בפנקסים אין מקום לסיפת ס' 155 ורישת הסעיף – "חובת הראיה כי השומה
33 היא מופרזת תהיה על המערער", עומדת בעינה (ראו: ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה
34 בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (8.07.2005); ע"א 468/01 אהרון חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, כ"ד





בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

- 1 נח(5) 326 (2004); ע"מ (מחוזי חיפה) 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
2 ; (31.03.2014).
- 3
- 4 51. בענייננו – הן נטל ההוכחה והן נטל השכנוע נותרו על כתפי המערער (ראו: ע"א 9792/02 פואז
5 מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה (13.09.2005)). בהתאם לדין, נתן המשיב הזדמנות נאותה למערער
6 להביא טענותיו וקיים שני דיונים בנוכחות מייצגו באותה העת, ואף נקבע דיון עם המערער עצמו,
7 אך הלה התחמק מלבוא לדיון. מסמכים שהיו מוטלים על המערער להמציאם, לא הומצאו. על
8 כן, טענות המערער מוקשות, בהקשר זה, כי לא ניתנה הזדמנות נאותה להביא ראיותיו וכי מייצגיו
9 ייצגוהו ברשלנות.
- 10
- 11 52. זאת ועוד, ב"כ המערער ביקשה ונענתה בחיוב להמצאת מסמכים נוספים וכך אכן נעשה; אולם
12 בפועל לא המציא המערער מסמכים ביחס להעברת הכספים מהמלווה הראשון ומהמלווה השני.
13 כן ובנוסף, לא הציג המערער גרסה עקבית ומהימנה על נתיב העברת הכספים – גרסאותיו היו
14 שונות ודומה כי התאים גרסאותיו בהתאם לשאלות עליהן נשאל.

הימנעות מהבאת עדים רלוונטיים

- 15
- 16
- 17
- 18 53. לאחר שקבענו כי על המערער דנא מוטלים נטלי הראיה והשכנוע, בהתאם לסעיף 155 לפקודה,
19 היה על המערער להביא עדים רלוונטיים אשר יאששו את גרסתו לפיה אותם עדים אכן הלוו לו
20 את הסכומים שציין בהצהרות ההון שהגיש.
- 21
- 22 54. יפים לענייננו דברי כבוד השופט מ' חשין בע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות
23 בע"מ נ' פרץ רוזנברג (1993), פ"ד מז(2) 605, פסקה 14 לפסק דינו –

24

25

26 "14. סבבנו הלכנו והגענו לנקודת המוצא: (...). כך (ה)דין אף
27 במקום שצד למשפט נמנע מהעיד עד פלוני, שעה שבנסיבות העניין
28 היה מקום להעידו. ובדברי השופט גולדברג בע"א 465/88 הבנק
29 למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו ואח' [6], בעמ' 658: "אי-הבאתו
30 של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים
31 בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו
32 לחקירה שכנגד". (...). וכן הם דבריה של השופטת בן עתו בע"א
33 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני [7], בעמ' 760: "...כלל נקוט בידי
34 בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא
35 ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה
36 רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק,



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

- 1 שאילו הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש
2 הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה
3 יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה
4 מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה".
5
6 ראו עוד: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת ישראל - רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ,
7 פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (18.08.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה
8 פתח תקוה, פסקה 24 לפסק דינו של השופט י' עמית (20.03.2018);
9
10 55. במה דברים אמורים; לצורך הוכחת ההלוואות היה על המערער להביא את שני המלווים למתן
11 עדות שיאששו את גרסתו כי אכן נתנו הלוואה בסדר גודל כזה למערער; אף ביחס למייצגיו יכול
12 היה להביאם למתן עדות האם המציאו מסמכים (שמסר להם) למשיב או שמא כלל לא היו
13 מסמכים בנמצא ולהסביר את פשר דיווחם למשיב.
14
15 56. בדיון מיום 6 בדצמבר 2021, המערער לא נתן הסבר משכנע מדוע המייצגים לא הועדו על ידו-
16 בהשיבו בחקירה הנגדית כך (עמ' 10 שו' 4-6):
17
18 "ש. אני מנסה להבין אם אתה אומר שקבלת ייצוג לא טוב מצדם, למה לא ביקשת
19 שיבואו היום לדיון ויסבירו?
20 ת. אין לי קשר איתם ולא קראתי להם, אף אחד גם לא ביקש שאני אקרא להם."
21
22 57. גם ביחס למלווה הראשון כאשר נשאל המערער- מדוע לא העיד אותו בהליך זה על מנת לחזק
23 גרסתו כי אכן יש לו התחייבויות בגין ההלוואות, לא היה למערער הסבר המניח את הדעת והשיב
24 כהאי לישנא (עמ' 11 לפרוטוקול, שו' 27-34; עמ' 12 שו' 1-5):
25
26 "ש. איך אתה מכיר את מר מדבוח?
27 ת. הוא מהמשפחה הלא קרובה שלי וגם מהעבודה. אז היינו עובדים ביחד בנעלים,
28 עד 2003-2004 משהו כזה ואז המשכנו. יש לי משהו טוב אני מוכר לו, אם לו יש
29 משהו טוב, הוא מוכר לי.
30 ש. אתה בקשר אתו גם היום?
31 ת. כן, אנחנו משפחה.
32 ש. למה לא ביקשת ממנו שיבוא להעיד היום?
33 ת. אין לו אישור להיכנס לישראל.
34 ש. ניסית להשיג?
35 ת. הוא לא יכול להיכנס. יש לו אח שנמצא בבית סוהר, ויש בעיה ביטחונית.
36 ש. הייתה בעיה לשאול שאלות בסקיפ, מרחוק?



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 30721-01-19 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

- 1 ת. לא יודע. אולי אין לו. לא אמרתי לו ואני לא יודע מה אתה מבקש בכלל.
2 ש. יש לך אישור שיש לו מניעה להגיע הנה?
3 ת. לא."
4
5 58. גם ביחס למלווה השני נשאל המערער ולא היה בפיו הסבר המניח את הדעת מדוע, לאחר ההלוואה
6 הראשונה, נמחר לקבל הלוואה שנייה והשיב כלהלן (עמ' 16 לפרוטוקול, שו' 29-34; עמ' 17 שו'
7 (11-1):
8
9 "ש. אתה עושה הסכם עם מר עלי עאשור. מפנה לנספח ו' לתצהיר של אסף, ולסעיף
10 23 לתצהירך, אתה טוען שקיבלת עוד מיליון וחצי ממר עאשור. זו חתימתך?
11 ת. כן.
12 ש. אתה בקשר עימו?
13 ת. עכשיו לא.
14 ש. עד מתי היית בקשר איתו?
15 ת. היה לו ניתוח קשה מאוד, לפני 5 חודשים.
16 ש. כאשר בחודש ינואר הגשת את תצהירך, למה לא ביקשת ממנו שיבוא להעיד
17 מטעמך?
18 ת. הבנאדם הזה חולה מלפני שנתיים וסובל. והוא עשה ניתוח והוא במיטה כל
19 הזמן.
20 ש. למה לא הצגת לנו תיעוד על זה שהוא סובל ובמיטה?
21 ת. עכשיו אתה מבקש ואני יכול להביא.
22 ש. בחודש ינואר שהגשת את התצהיר, רצית שהוא יבוא להעיד?
23 ת. לא רציתי.
24 ש. למרות שאתה אומר שהוא הביא לך מיליון וחצי, לא רצית שהוא יבוא להעיד?
25 ת. לא חשבתי שזה כל כך חשוב.
26 ש. זה מוזר, כי ממה שאנחנו יודעים וזה כתוב בתצהיר של אסף, אין לו תיק עוסק,
27 הוא לא בעל מניות בחברה כל שהיא, הוא יליד 1984, ואנחנו כלל לא מבינים איך
28 הוא מלווה לך מיליון וחצי ש".
29
30 59. נדמה לכאורה לפחות כי הסכמי ההלוואה שהציג המערער נכתבו על ידו, בכתב ידו, בדיעבד
31 ובעטייה של דרישת המשיב להמצאת הסכם הלוואה; הלוואה בסדר גודל של 3.5 מיליון ש"ח לעסק
32 שבכל שלושת סניפיו המחזור השנתי עמד על כ-8 מיליון ש"ח - היה מן הראוי כי ההלוואות יתועדו
33 בהסכמי הלוואה כדבעי, יירשמו בספרים, נתיבי העברת הכספים יתועדו, וייערך רישום מסודר
34 ביחס לפירעון ההלוואות - דבר מכל זה לא נעשה, אף תצהיר של המלווים אין בנמצא. התרשמתי
35 מעדותו של המערער כי גרסתו מתפתחת בהתאם לשאלות עליהן נשאל וכי היו סתירות



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה - פקיד שומה ירושלים 2

- 1 משמעותיות בגרסתו ביחס להלוואות. כמו כן, המערער לא ידע להשיב בצורה קוהרנטית וסדורה
2 מה מטרת ההלוואה, לשם מה שימשו הכספים, מדוע ניתנו לו קווי אשראי בסדר גודל כאשר מצבו
3 הכלכלי כפי שהעיד הוא עצמו בכי רע.
4
- 5 60. הנה כי כן, הימנעות המערער להביא את מייצגיו והמלווים מבלי לתת הסבר המניח את הדעת
6 מדוע לא הביאם למתן עדות, אשר תשפוך אור ותחזק גרסתו, מקים חזקה כי לקיומן של
7 ההלוואות אין שחר, וכי הימנעות זו תיזקף לחובתו.
8
- 9 61. לא למותר לציין, כי – וכפי שגם טען המשיב – חלו סתירות מהותיות ביחס להלוואות בעדות
10 המערער וכי גרסתו מתפתחת בהתאם לנטען כלפיו- הכול כמפורט בסיכומי המשיב.
11
- 12 62. לפיכך, סברתי כי אין להתערב בהחלטה ביחס לאי הכרה בהלוואות ולא נפל בשומה בהקשר זה
13 פגם. משמעות הדבר הינה כי התווסף למערער הון עצמי של כ-3,500,000 ₪.
14
- 15 הדוחות הכספיים של החברה
- 16 63. ראשית, אציין כי עניין לנו עם דוחות כספיים מבוקרים שאף קיבלו חוות דעת חלקה (בלתי
17 מסויגת) של רו"ח המייצג; כמו כן, הדוחות הכספיים של החברה התקבלו אצל המשיב והלה לא
18 פסלם – היינו, גם אליבא דרשות המיסים, שלא דחתה את נכונות הדיווח בדוחות הכספיים, לפנינו
19 ממצא לכאורי לנכונות הנתונים וכי הדוחות הכספיים של החברה משקפים נכונה את מצבה
20 הכספי, שנרשם בספרי החברה לכל שנת דיווח – בעניינינו רלוונטיות שנות המס: 2010, 2013 ו-
21 2014.
22
- 23 64. בעניינינו, טען המערער כי החברה הגישה דוחות כספיים מבוקרים, לשנות המס הרלוונטיות, בהם
24 חוות הדעת חלקה. על כן, בהתאם לסעיף 155 לפקודה, על המשיב להצדיק את שומתו, כאשר
25 לטענת המערער, המשיב לא לקח בחשבון את הדיווחים שדווחו בדוחות החברה, אשר משפיעים
26 על המערער ומקטינים את היקף ההון שיוחס למערער בהצהרות ההון. טענה זו "מתכתבת" עם
27 טענת המערער, לפיה המייצגים התרשלו בתפקידם עת ערכו את הצהרות ההון שלו בצורה שגויה.
28
- 29 65. זאת ועוד, לטענת המערער, קבילותם של דוחות כספיים מבוקרים שניתנה לגבם חוות דעת חלקה
30 של רו"ח, כמוהם כראיה קבילה להוכחת אמיתות תוכנם של הדוחות הכספיים בהתאם לסעיף 36
31 לפקודת הראיות. לטענת המערער, לא יכולה להיות מחלוקת באשר לעובדה שסך הכספים
32 המפורטים בדוחות הכספיים של החברה אכן ניתנו לחברה כהלוואות בעלים – על ידי המערער
33 דנא.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

- 1 66. זאת וגם זאת, באותה נשימה טען המערער כי מייצגיו התרשלו והדיווחים בהצהרות ההון אינם
2 נכונים, שכן ההשקעה בחברה רשומה כבר בדוחות הכספיים של החברה.
3
4 67. אינני סבור כי ניתן לקבל את טענתו של המערער, ולטעמי סיפת סעיף 155 לפקודה אינה רלוונטית
5 לנדון דנן, וכפי שקבעתי לעיל; אסביר.
6
7 68. ראשית, המערער נוקט בעמדה של "פליגן דיבורא" – היינו, מחד גיסא, הדוחות הכספיים
8 משקפים באופן נאות את המוצג בהם - ואלו הרי בוקרו על ידי מייצגיו; מאידך גיסא, טען כי
9 מייצגיו התרשלו עת דיווחו נתונים שאינם מדויקים ואשר אינם משקפים את מצבו הכלכלי האמתי
10 של המערער.
11
12 69. במקרה דנא, קשה לקבל עמדה זו - ממה נפשך: אם המייצגים עשו עבודתם נאמנה – אזי כפי
13 שחזקה עליהם כי ביקרו את הדוחות הכספיים של החברה נכונה, הרי שגם ערכו בשביל המערער
14 הצהרות הון בצורה נכונה, שאם לא כן, מניין לנו שהצהרות ההון אינן נכונות והדוחות נכונים,
15 שמא להיפך?!!
16
17 70. שנית, עניין זה מדגיש את חשיבות אי הבאת המייצגים לעדות והימנעות העדתם מקימה חזקה כי
18 המערער חשש מתוכן עדותם, באופן שתוכן העדות לא תתיישב עם גרסתו.
19
20
21 עלות בניית הדירות
22 71. המשיב נסמך על רישומי מחלקת הארנונה של עיריית ירושלים משנת 2016, ולא הציג נסחי טבו
23 או למצער לא ביקר בנכס עצמו על מנת להתרשם מקרוב מי מתגורר בו. המערער הציג את אותן
24 אסמכתאות עליהן הסתמך המשיב לשנים 2013 ו-2014 (שנות השומה) ומהן עולה כי גם אֶחיו של
25 המערער רשומים כבעלים של דירות בבניין ומשלמים את הארנונה על הדירות.
26
27 72. המשיב סבר כי בבעלות המערער 4 דירות. בדיון מיום 6.12.2021, טען המערער כי קיימות 8 דירות,
28 אשר פוצלו ל-14 דירות, לאחר הגדלת הדירות בכ-30 מ"ר לכל דירה. בחקירה החוזרת השיב,
29 לשאלת באת"כוחו, כמה מ"ר יש בדירות בסה"כ, כהאי לי שנא (עמ' 22 לפרוטוקול, שו' 10-11):
30
31 **"ת. יש תוספות שהן לא כמו בניה. יש דירה למשל 90 מ', בשביל לעשות**
32 **אותה שתי דירות מוסיפים 30 מ' ומחלקים לשתי דירות."**
33
34 73. קיימים קשיים ניכרים בקבלת גרסתו של המערער. ראשית, המערער בחר שלא להביא לעדות את
35 מי מאחיו. הימנעות מהבאת אחד או יותר מאחיו לעדות, מקימה חזקה כי אילו היו האחים



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

1 מעידים, עדויות אלה, לא היו תומכות בגרסת המערער. שנית, המערער לא הציג מסמכים או
2 עדויות לתמיכה בטענה כי עלות בניית הדירות עמדה על כ-250,000 ₪ בלבד. משום כך, לא מצאתי
3 מקום להתערב בהחלטת המשיב להסתמך על מחירון דקל לצורך חישוב עלויות הבניה. המשיב
4 סבר כי יש מקום להפחית מחישוב העלויות 10% בלבד, לאור העובדה כי הבניה היא במזרח
5 ירושלים. יתכן כי מדובר בהפחתה נמוכה וקיים הפרש גדול יותר בין עלות הבניה במזרח ירושלים
6 למחירים במחירון דקל, אולם המערער לא הביא כל ראיה לכך ועל כן, אין מקום להתערב
7 בתחשיב שערך המשיב.

8

9 74. המערער טען כי אין ליחס לו את עלות הבניה כולה (1,499,129 ₪) שכן חלקו בירושה אינו כולל
10 את ארבעת הדירות. כדי להוכיח עניין זה, היה על המערער להביא לעדות לפחות את אחד מאחיו,
11 דבר שנמנע לעשות ומכאן, שלא מצאתי לקבל את גרסתו בכל הנוגע לבעלותו החלקית באותן
12 דירות.

13

14 75. לאור כל האמור, לא מצאתי מקום להתערב בתחשיב המשיב, ביחס לתוספת ההון על בסיס חישוב
15 עלויות הבניה.

16

17 76. המשיב קבע כי על המערער לשלם קנס גירעון בהתאם לסעיף 191(ג) לפקודה. על פי הוראה זו,
18 ככל שקיימים טעמים סבירים כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס,
19 יתווסף כפל הקנס הקבוע בס"ק (ב), שבו נקבע קנס בשיעור של 15% (ביחס לנישומים שלא הוכיחו
20 כי התרשלו בעריכת הדוחות שמסרו). משום כך, קבע המשיב כי הקנס יהיה בשיעור של 30%.
21 מאחר ומצאתי כי אין להתערב בהחלטות המשיב, שלא קיבל את טענות המערער בדבר הלוואות
22 שהתקבלו מתושבי הרש"פ ואף לא קיבל את הטענות בדבר שווי בניית ארבעת הדירות, אין מנוס
23 מן המסקנה כי יש לטעמים סבירים להאמין כי הגירעון נוצר מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס.

24

25 77. המערער טען כי לאור הליך הפש"ר, אין משמעות לתוצאת הערעור ואם היה מדובר בנישום
26 המתחמק מאחריות, לא היה מגיש את הערעור כלל. הליך הפש"ר נפתח בחודש דצמבר 2018,
27 בעוד שהצהרות ההון הוגשו על ידי המערער בשנת 2011, בשנת 2015 וביום 21.8.18, דהיינו, לפני
28 שנפתח הליך הפש"ר, שטרם הסתיים. העובדה שהוגש ערעור בהליך זה, אינה יכולה ללמד כי
29 גרסתו של המערער, בנושאים השנויים במחלוקת, נכונה, מבלי שעלה בידי המערער להוכיח את
30 טענותיו.

31

32

עוללות

33 78. המערער סבר כי המשיב החמיר על דעת עצמו ביחס לאופי הסכם הלוואה, תוך הסתמכות על
34 תקנות הגנת הצרכן. מעיון בסעיף 1 להגדרות בתקנות, עולה כי המערער אינו נכנס לתחולת
35 התקנות; כמו כן, המערער ציטט פסיקה ביחס לתקפותו של הסכם הלוואה אפילו בכתב יד.



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 אוגוסט 2023

ע"מ 19-01-30721 סלים נ' מס הכנסה- פקיד שומה ירושלים 2

1 בעניינינו לא עסקינן בתקפותו של הסכם ההלוואה, אלא בהוכחת גרסתו של המערער, ביחס
2 לשאלה העובדתית האם הייתה או לא הייתה הלוואה והאם ההלוואה הנטענת בין אנשים
3 פרטיים, נוגעת להלוואות בין התאגידים שבבעלותם. בעניין זה התגלו סתירות לא מעטות בגרסת
4 המערער, שלא מצאתי כי יש לקבלה.

5
6 79. עוד טען המערער כי המשיב לא לקח בחשבון השומה את יתרת הפיקדון בחשבון הבנק של החברה.
7 לטעמי, המערער בא לכדי טעות, שכן מאחר ומדובר בחשבון הבנק של החברה ולא חשבון אישי
8 של המערער, המשיב לא צריך היה להתחשב בכך בשומת המס של המערער. אכן, פיקדון זה יבוא
9 לידי ביטוי בספרי החברה.

10
11 80. בנוסף, המערער נקלע לכלל טעות לפיה, המשיב לא לקח בחשבון פחת על הדירות (בהתאם
12 לפקודה – בשיעור של 2% לשנה) החל משנת 2010 כפי הצהרת המערער, אלא שעסקינן בתוספת
13 לדירות שבנה אביו של המערער, בשנת 2014. נכון לשנת 2014 הפחת הוא בסך של 22,877 ₪
14 (סכום זניח יחסית) שחושב לעיל.

15
16 81. בכל הנוגע לקצבת הביטוח הלאומי נדמה כי המשיב ערך חישוב לפי ילד אחד ולמערער חמישה
17 ילדים. בעניין זה, על המשיב לבחון מחדש את חישוב ההפחתה של קצבת הביטוח הלאומי.

סוף דבר

18
19
20 82. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה (בכפוף להערה בפסקה 81 לעיל).

21
22 83. על המערער לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 30,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים
23 מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

24
25
26
27 ניתן לפרסם את פסק הדין.

28
29 ניתן היום, ה' אלול תשפ"ג, 22 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.

30
31

אביגדור דורות, שופט

32

